

Responsable mais pas comptable :
*Analyse de la normalisation des rapports environnementaux et
sociaux*

Françoise QUAIREL

Résumé :

La double lecture théorique de la publication d'informations comptables : approche politico-contractuelle et approche néo-institutionnelle de la légitimité sert de cadre à l'analyse des pratiques et de la principale démarche de normalisation internationale des rapports environnementaux et sociaux : la *Global Reporting Initiative* (GRI). La mobilisation des outils comptables pour analyser le processus de normalisation et ses acteurs, les enjeux et les limites du cadre conceptuel et du contenu proposé, permet de mettre en évidence les ambiguïtés de la nature de ces rapports et de leurs destinataires. D'un point de vue technique, cette analyse montre que le référentiel GRI doit être considérablement amélioré pour être considéré comme un standard comptable « généralement accepté » ; politiquement GRI se présente comme une institution privée de normalisation pour la publication volontaire d'informations sociétales face à des risques de régulations plus contraignantes.

Mots clés : Rapports environnementaux et sociaux, Responsabilité Sociale des Entreprises, Institutionnalisation, Parties prenantes, Cadre conceptuel GRI.

Responsibility versus Accountability :
An standard-setting process analysis of social and environmental reporting

Abstract :

We use the two main theoretical perspectives analyzing traditional accounting disclosure : the firm as a nexus of contracts and agency theory on the one hand, and neo-institutional and legitimacy theory on the other, in order to assess the environmental and social reporting practices and the main international standardization process : Global Reporting Initiative (GRI). Through the accounting perspective, we analyze the standard-setting process and its actors, the stakes and limits of the conceptual framework and the report content ; we highlight the ambiguity of the role played by these reportings and their targeted users. From a technical point of view, this analysis provides evidence that GRI guidelines have to be strongly improved to become close to "generally accepted" accounting standard . From a political point of view, GRI appears as a private standardization institution promoting a framework for voluntary sustainability reporting faced with the risk of stronger disclosure requirements.

Key words : Environmental and social reporting, Corporate social responsibility, Accountability, Institutionalization process, stakeholders, GRI conceptual framework.

Françoise QUAIREL
Université Paris-Dauphine CREFIGE
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny
75775 PARIS cedex 16
quairel@dauphine.fr

Introduction :

La diffusion d'informations environnementales et sociales a été l'objet de nombreux articles dans la littérature comptable anglo-saxonne¹. Comme la publication d'informations comptables, ses déterminants sont analysés, à la lumière des deux cadres théoriques des relations entre l'entreprise et ses parties prenantes : la firme, nœud de contrats entre des acteurs rationnels cherchant à maximiser leur utilité d'une part, représentation symbolique de l'organisation cherchant une légitimité, une image « convenable » dans un environnement qui tend à « institutionnaliser » le concept de responsabilité sociétale, d'autre part. Les théories sociologiques interprétatives ou critiques de la comptabilité qui analysent les documents comptables publiés comme des instruments de légitimation symbolique de l'action des acteurs détenant le pouvoir (Guthrie et Parker, 1989 ; Tinker et al., 1991) servent de base au courant de la comptabilité sociale qui établit un parallèle entre le reporting comptable et financier et les reportings environnementaux et sociaux (Gray, 1995).

La littérature académique française est moins abondante en ce domaine (Christophe et al., 1996 ; Antheaume et al., 1997 ; Pellé-Culpin, 1998). Le faible nombre d'entreprises qui, jusqu'à ces dernières années, publiaient des informations environnementales ou sociales constituait un terrain peu propice aux travaux de recherche. Cependant, l'intérêt croissant dans le discours managérial pour la responsabilité sociale de l'entreprise et son rôle dans le « développement durable », a mis au centre des préoccupations des dirigeants, des parties prenantes de l'entreprise, et des autorités de régulation, la question de la transparence et de la diffusion d'informations sociétales. L'obligation faite aux sociétés cotées, en l'application de l'article 116² de la loi sur les Nouvelles Régulations Economiques, de publier dans le rapport de gestion, des informations sur les conséquences environnementales et sociales de leur activité à compter de l'exercice 2002, suscite de nombreuses initiatives et de nombreux articles de consultants et de praticiens, sur ce thème.

La recherche comptable est doublement concernée par cette évolution : d'une part, elle propose une lecture théorique des pratiques observées dans ce domaine, d'autre part, elle fournit des outils d'analyse pour un référentiel apparemment très proche des standards comptables et qui se fixe comme objectif de renforcer la confiance dans la fiabilité des rapports environnementaux et sociaux diffusés et d'atteindre une qualité comparable à celle attendue des documents comptables.

L'objectif de cet article est d'analyser, dans quelle mesure on peut transposer les dispositifs et les règles du jeu comptable à la diffusion d'informations sociétales. Les approches théoriques comptables fournissent-elles un cadre d'analyse et de recherche valide qui permette, au niveau opératoire, d'améliorer les dispositifs d'évaluation de la « responsabilité sociétale des entreprises » ?

Dans une première partie, nous présenterons les principales interprétations théoriques qui conduisent à analyser les pratiques de publication d'informations sociétales comme des stratégies de communication de la firme pour conquérir ou conserver une légitimité. Dans ce cadre, les rapports environnementaux et sociaux s'inscrivent dans une logique « *d'impression management* », visant à créer une image acceptable ou favorable de l'entreprise (Hooghiemstra, 2000), (Neu et al, 1998) sans la robustesse et la qualité du modèle de représentation comptable. Cependant, à l'instar de la comptabilité, les rapports « sociétaux » sont des outils de reddition, de diagnostic, base d'un dialogue et d'une prise de décision (Capron, 2000) ; ils constituent la forme la plus visible de la comptabilité « sociale » et à ce

¹ Pour les revues de la littérature sur ces domaines voir Pellé-Culpin, 1998 et Oxibar, 2002.

² Cet article est aussi référencé comme L225-102-1 du Code de commerce. Ses dispositions sont présentées en annexe 2.

titre, pour renforcer la confiance des utilisateurs, on doit les juger à l'aune des standards de qualité attendus d'un document comptable (Gray, 2001). Nous nous interrogerons, dans une seconde partie, sur la nature et les enjeux des démarches de normalisation en cours d'élaboration et sur la fertilisation possible du champ du reporting sociétal par les principes et règles comptables.

1. Le reporting environnemental et social : outil de la politique de communication et « d'impression management ».

Neimark (1992, p.100) définit la comptabilité comme : « *constituant une partie de l'univers symbolique du langage des signes des normes et des croyances, des perceptions et des valeurs par lesquelles les individus et les institutions se définissent elles-mêmes et construisent leurs relations avec les autres ... les entreprises utilisent leur comptabilité ...pour créer et maintenir les conditions de leur profitabilité et de leur croissance..* ».

Cette interprétation du rôle de la comptabilité dans les relations de l'entreprise avec ses parties prenantes est transposée par R.Gray (1995) à la responsabilité sociale de l'entreprise et à la publication d'informations environnementales et sociales dans les rapports annuels. Pour les émetteurs et les utilisateurs, ces publications sont analysées dans la littérature, à la lumière de deux paradigmes principaux : le paradigme politico-contractuel et le paradigme de la légitimité institutionnelle. Ces analyses seront présentées dans le deuxième point de cette partie. Dans un premier point, afin de comprendre les enjeux, nous présenterons brièvement le concept de « responsabilité sociétale » et quelques constats sur l'évolution des pratiques de publication de rapports environnementaux et sociaux.

1.1 : Publication de rapports et responsabilité sociétale de l'entreprise.

La diffusion d'informations, est présentée comme un critère clé de l'exercice de la responsabilité sociétale. Dans cet article, nous avons limité le champ étudié aux informations publiées par la direction de l'entreprise, dans le rapport annuel ou dans un rapport séparé, destinés aux actionnaires et à diverses autres parties prenantes. Le PNUE³ (1994) définit les rapports « environnement » comme :

« *...des outils clés pour permettre aux entreprises de communiquer leur performance écologique, et ...un moyen efficace pour démontrer l'efficacité de leur système de management environnemental, leur responsabilité vis à vis de la société...* »

Cette définition qui peut être étendue aux aspects sociaux des rapports, met en lumière la responsabilité sociétale de l'entreprise. Qu'entend-on sous ce terme ?

1.1.1 : Approches de la responsabilité sociétale des entreprises

La montée en puissance de ce concept, dans le discours managérial, se fait dans une grande ambiguïté sémantique. Les théories économiques classiques affirment que la seule responsabilité de l'entreprise est d'améliorer la rentabilité pour les actionnaires (Friedman, 1970) ; mais de nombreux courants insistent sur l'encastrement (Granovetter, 1985) de l'entreprise dans un réseau d'acteurs, au sein de la société. Depuis Barnard (1938), Berle et Means (1932), la théorie du management a étendu la responsabilité de l'entreprise au-delà des seuls actionnaires, aux « *stakeholders* », parties prenantes. Les auteurs du courant « Business

³ Programme de Nations Unies pour l'Environnement

and Society » (Gendron, 2000) considèrent que l'entreprise et la société sont en interrelation ; il en découle un contrat social qui sert de cadre à la responsabilité de l'entreprise et de ses dirigeants. Le concept de « *Corporate Social Responsibility* » intègre responsabilité économique, juridique, éthique et philanthropique (Caroll, 1979). Le livre vert de la Commission des Communautés Européennes (p.7) définit la « responsabilité sociale de l'entreprise » comme « ... *non seulement satisfaire pleinement aux obligations juridiques applicables, mais aller au-delà et investir « davantage » dans le capital humain, l'environnement, et les relations avec les parties prenantes...* ».

Précisons que l'ensemble de notre réflexion appréhende l'entreprise comme un acteur dont la fonction première est économique et dont la profitabilité est indispensable à la survie. La prise en compte des attentes des parties prenantes fait partie intégrante du management « encadré » dans la société. Nous ne retenons pas les conclusions du courant « Business Ethics » qui confèrent à l'entreprise un statut d'agent moral et considère la responsabilité sociétale de l'entreprise comme un devoir moral.

Le concept de responsabilité sociale (ou sociétale)⁴ de l'entreprise est sémantiquement flou et ce sont les dispositifs d'évaluation des performances qui l'opérationnalisent et lui donnent sens. La théorie des parties prenantes⁵ (Freeman, 1984) précise qui sont les acteurs mis en scène dans l'exercice de cette responsabilité sociétale. Bien que le paradigme dans lequel s'inscrit cette théorie ne soit pas très clair (Pesqueux, 2003), elle se rattache plutôt à la vision de l'entreprise « nœud de contrats », constellation d'intérêts coopératifs ou concurrents (Donaldson et Preston, 1995), et fournit un cadre d'analyse opératoire pour les performances sociétales et la reddition. Parmi les typologies les plus utilisées on peut citer :

- les parties prenantes primaires, impliquées contractuellement dans le processus économique : actionnaires, clients, salariés, fournisseurs ;
- les parties prenantes secondaires ayant des relations volontaires ou non avec la firme dans le cadre d'un contrat implicite ou moral : consommateurs, ONG, riverains, collectivités territoriales, société civile, etc.

L'évaluation des performances est souvent segmentée en trois domaines qui devraient être en inter-relation : domaine économique, social et environnemental selon les objectifs de la « *Triple Bottom Line* », notion développée par John Elkington (1997).

Le concept de « responsabilité sociétale » privilégie une vision de l'organisation s'intégrant dans un réseau de relations complexes avec une multitude d'acteurs aux attentes différentes, voire contradictoires et cherchant à anticiper ou à répondre à des pressions sociales, à conserver ou conquérir une légitimité lui permettant d'obtenir les ressources nécessaires à la poursuite de ses activités (Pfeffer et Salancik, 1978). L'élargissement du mode de gouvernance vers d'autres parties prenantes que les seuls actionnaires pose le problème des modes de reddition, de leur contenu et de leurs destinataires. Cette évolution s'inscrit dans un contexte où, les faits, les idées et les préoccupations des acteurs institutionnels nationaux et internationaux sont autant de facteurs qui conduisent les entreprises à modifier leurs comportements (Capron et Quairel, 2002).

La publication d'informations dans le cadre de rapports destinés aux actionnaires, mais aussi aux autres parties prenantes est au cœur de l'instrumentation de la « responsabilité sociétale des entreprises » et constitue un critère déterminant dans tous les modèles de

⁴ Le terme « *social* », en français peut se rapporter soit aux relations du travail, relations humaines, emploi... soit aux relations avec la société. Afin d'éviter cette ambiguïté, nous emploierons le terme sociétal.

⁵ « Stakeholders » est le plus souvent traduit par parties prenantes, mais aussi par parties intéressées, porteurs d'enjeux... le français ne permet pas le jeu de mot « stakeholders versus shareholders ».

Freeman définit le concept de partie prenante comme « tout groupe ou individu qui peut influencer ou être influencé par la réalisation des objectifs de la firme »

performances sociétales : être responsable, c'est assumer les conséquences de ses décisions et en rendre des comptes aux parties prenantes. Le concept d'« *Accountability* » qui domine toute la littérature anglo-saxonne sur ce sujet peut sans doute être traduit par « être comptable de... ». La « transparence » devient la valeur dominante dans le discours managérial normatif à l'aune de laquelle la légitimité des organisations et de leur gouvernement est jugée. Dans un contexte de dérégulation, l'information diffusée garantit, en théorie, la réduction de l'asymétrie informationnelle et un meilleur fonctionnement de la régulation par le marché (Bailey et al., 2000).

1.1.2. La publication des rapports : une qualité très médiocre

De nombreuses études portant sur les informations sociétales publiées dans les rapports annuels décrivent et analysent leurs contenus⁶ et le comportement des entreprises dans ce domaine. Les publications peuvent s'inscrire dans une démarche volontaire, respectant éventuellement des méthodologies sectorielles, nationales ou internationales ou répondre à une obligation légale ; une obligation réglementaire existe notamment pour les sociétés cotées, dans plusieurs pays européens : en Finlande, aux Pays-Bas, en Suède, au Danemark, en Norvège et en France à partir de l'exercice 2002 ; un projet est à l'étude au Royaume Uni.

Pour analyser les pratiques de reporting sociétal, Rob Gray et al. (1995) définit cinq dimensions : contenu, destinataires, forme, motivation et fiabilité. Nous suivrons ces thèmes pour présenter les principales questions posées par l'observation des publications d'informations dans ce domaine.

Selon une étude de KPMG, parmi les 250 plus grandes entreprises mondiales (classement Global Fortune 500), 45% publient un rapport sociétal (35% en 2000) ; les taux diffèrent selon les secteurs (100% pour la Chimie, mais seulement 58% pour le pétrole et le gaz) et selon les pays. Le contenu des rapports reste, pour les trois quarts hygiène-sécurité-environnement (HSE) ; la proportion des rapports « développement durable » couvrant les trois domaines de la *triple bottom line* est de 14% . En France, en 2001, seules 7 sociétés du CAC 40 publiaient un rapport spécifique⁷ ; Le retard quantitatif constaté par rapport aux autres pays européens s'est considérablement réduit à partir de 2002, avec l'application de la loi NRE. Cependant, malgré une proportion plus importante d'entreprises qui ont publié un rapport sociétal, la qualité des informations diffusées reste significativement à améliorer⁸.

La définition des contenus est indissociable de la question des destinataires. Les rapports ciblent prioritairement les actionnaires, investisseurs, analystes et agences de notation. Les législations qui rendent obligatoire la publication pour les sociétés cotées renforcent cette focalisation sur les utilisateurs financiers de l'information. Le rapport est

⁶ The KPMG International Survey (2003) qui paraît tous les 2 ans depuis 1993 et qui couvre en 2002 plus de 2000 entreprises sur 19 pays, dont les 250 plus grandes (classement de Fortune) peut être consultée sur le site www.wimm.nl.

Pour l'Europe, on peut citer l'étude du contenu de 122 rapports et déclarations environnementales en France, Italie, Royaume uni, et Belgique, des Amis de la Terre, en partenariat avec l'ADEME (2002).

⁷ KPMG, 2001, Etude Développement Durable et Risk Management

⁸ Etude KPMG juin 2003, Bilan sur la mise en œuvre de la loi NRE sur l'exercice 2002 ; Etude MEDEF-PriceWaterhouseCoopers : « Prise en compte de l'article 116 de la loi NRE dans le rapport de gestion des sociétés du CAC40 ; Novethic, La lettre de l'économie responsable N°13, été 2003, spécial rapports NRE. Trois études incluent des sociétés du SBF120 : CFIE (2003), « Application de la loi NRE dans les rapports 2002 » ; Alpha Etudes (2003), « Les informations sociales dans les rapports annuels : quelle application de la loi NRE » ; Terra Nova (2003), « Etude des rapports annuels 2002 du SBF 120 à l'aide des lignes directrices de GRI »

également présenté, dans les grands groupes, comme un outil de communication avec le personnel⁹ ; il peut être diffusé aux médias et aux organisations représentant les parties prenantes interlocuteurs de l'entreprise.

Les études¹⁰ soulignent également l'absence d'intégration des informations environnementales et sociales qui sont déconnectées des informations économiques et financières. Une étude de l'UNEP (2002)¹¹, portant sur les 50 « meilleurs rapports » mondiaux constate que la taille des rapports a cru de 45% entre 2000 et 2002, mais que cela se fait au détriment de la lisibilité et de la transparence ; de plus « *Ils ne permettent pas de comprendre des impacts économiques de l'activité au-delà d'un point de vue financier classique* ».

La qualité de l'information diffusée est l'objet des principales critiques formulées à l'encontre du reporting sociétal ; elles sont relatives au manque d'exhaustivité du contenu et du périmètre (les champs couverts sont à la discrétion de la direction), au manque de comparabilité d'une année à l'autre, le manque de données chiffrées rapportées aux objectifs. En France « *les entreprises qui publient un rapport environnement ont tendance à se concentrer sur certains thèmes avec énormément de discours sur la politique et l'engagement de la direction et présentent avec moins de détails les impacts provoqués par leurs différentes activités ..* »¹²

Au niveau de la fiabilité, peu de rapports sont audités par une tierce partie : 29% des rapports des 250 premières entreprises mondiales¹³ sont audités en 2002 contre 19% en 2000 ; la progression est sensible mais ce faible pourcentage confère un degré de confiance limité aux informations diffusées. Les vérifications sont, le plus souvent, le fait des grands cabinets d'audit comptable et financier (dans 65% des cas), parfois de cabinets d'audit sociétal spécialisés. Le périmètre de validation est laissé à la discrétion de chaque entreprise : vérification des procédures et des pratiques de collecte et de calcul des données relatives aux émissions, vérification de l'engagement ou de la diffusion des objectifs, exceptionnellement la complétude du rapport. Les principes actuels de l'audit comptable et financier appliqués dans les rapports publiés, par les grands cabinets sont limités à la conformité des procédures relatives au système d'informations et doivent être repensés. La certification assure donc plus une fonction de légitimation symbolique en transférant sur les rapports environnementaux et sociaux certifiés la fiabilité accordée par l'audit légal aux rapports comptables et financiers (Neu et al 1998).

Les pratiques actuelles du reporting environnemental et social s'inscrivent dans des stratégies de communication et d'image apparemment éloignées des règles comptables. Cependant les théories de la comptabilité offrent un cadre de lecture pertinent aux choix de publications volontaires faits par les dirigeants. La double approche théorique contractuelle ou symbolique des relations producteurs et utilisateurs de l'information nous permet d'éclairer ces stratégies.

1.2 : Les enjeux de la publication de rapports sociétaux : une double lecture

Les rapports environnementaux ou sociaux en direction des parties prenantes peuvent être analysés selon une double lecture théorique : l'une, issue des théories politico-contractuelles de la firme, fondée sur une approche économique, rationnelle et libérale de l'organisation nœud de contrats et lieu de conflits entre les acteurs et l'autre utilisant le prisme

⁹ PriceWaterhouseCoopers LLP : « 2002 Sustainability Survey Report » ; www.pwcglobal.com

¹⁰ Etude Terra-Nova 2002 : « Rapports annuels et développement durable : le point sur les pratiques de reporting » ; www.terra-nova.fr

¹¹ Etude UNEP : « Trust Us : The 2002 Global Reporters Survey of Corporate Sustainability Reporting »

¹² Rapport Amis de la Terre ADEME, p.24, op. cit.

¹³ The KPMG International Survey (2003) op. cit.

des théories sociologiques néo-institutionnelles pour éclairer les stratégies d'image et de légitimation.

1.2.1 : Reporting sociétal et réduction de l'asymétrie informationnelle : une lecture contractuelle

Les théories économiques classiques de la firme « nœud de contrats » fournissent , notamment avec la théorie de l'agence, le cadre d'analyse des pratiques comptables mis en oeuvre par la théorie positive de la comptabilité. La relation d'agence sert de grille de lecture aux relations dirigeants- actionnaires, et constitue, traditionnellement, le cadre théorique de l'analyse du « gouvernement des entreprises ». Cette relation est définie par un contrat de mandat entre un principal et un agent, dans un contexte de forte asymétrie informationnelle. Ces contrats, nécessairement incomplets, vont permettre des stratégies d'opportunisme ou de dédouanement du dirigeant. Pour résoudre le conflit d'intérêt et les divergences d'appréciation du risque entre le principal et l'agent, il faut mettre en œuvre diverses mesures d'incitations et de contrôle. L'information diffusée joue un rôle déterminant entre les acteurs.

La relation d'agence peut être élargie à l'ensemble des parties prenantes. Les dirigeants sont des « agents » qui sont les seuls à être en relation contractuelle avec plusieurs parties prenantes (Hill et Jones, 1992). Il leur revient de gérer les diverses attentes de façon équilibrée. Un « contrat social », implicite ou explicite sert de cadre à la diffusion d'informations, à la consultation des parties prenantes ; les acteurs représentant les parties prenantes vont exercer un rôle de surveillance voire d'audit afin d'éviter les communications mensongères et de veiller à ce que les stratégies sociétales s'inscrivent dans les intérêts et les objectifs dont ils sont porteurs. Le reporting est alors analysé comme un moyen de rendre des comptes aux parties prenantes les plus puissantes, celles qui exercent de fortes pressions sur l'organisation (Roberts, 1992).

La théorie de l'agence inscrit la diffusion d'informations sociétales dans l'objectif de la réduction de l'asymétrie informationnelle entre dirigeants et parties prenantes, principalement avec les investisseurs. Elle est destinée à limiter les conflits d'intérêts. Les dirigeants mettent en œuvre des mécanismes de dédouanement et de justification. La demande d'information discipline les dirigeants. De plus, la confiance accordée à l'information diffusée dépend très largement de la vérification par une tierce partie. Dans le cadre de la théorie de l'agence, l'audit contractuel renforce le mécanisme de dédouanement. *« En se révélant honnête, le dirigeant peut accroître son capital réputation et éviter des contrôles plus stricts »* (G.Charreaux, 2000). La qualité de la formation des auditeurs et leur réputation, l'existence de normes professionnelles, de normes comptables et d'une réglementation de la responsabilité autorisent la confiance des utilisateurs dans les informations publiées (S.Evraert, 2000).

Les agences de notation sociétale, sensées fournir une évaluation objective destinée aux investisseurs dits « éthiques » valorisent fortement la publication d'informations de qualité. Dans la mesure où les investisseurs socialement responsables ont un pouvoir sur les dirigeants, l'évaluation des performances liée à la diffusion d'informations constitue un facteur d'incitation des dirigeants vers une amélioration de la transparence. Ce critère, leitmotiv des discours sur le « bon » gouvernement des entreprises, ne doit cependant pas faire oublier que l'information publiée peut affecter négativement la richesse de l'entreprise notamment par la divulgation d'informations aux concurrents (F.Depoers, 1999) et être préjudiciable aux actionnaires en exposant les dirigeants à des demandes de justification ; il existe donc des freins à la visibilité sur l'entreprise : coûts, directs ou indirects d'obtention de l'information et opportunisme du dirigeant qui peut créer un avantage informationnel en sa faveur en ne publiant que certains aspects de ses actions ou de leurs impacts.

L'approche contractuelle pose l'hypothèse que les informations diffusées ont une effectivité pour représenter l'organisation et pour la prise de décision des acteurs. Elle implique un consensus sur les modes de représentation et suppose, *a priori*, que les objectifs des diverses parties prenantes sont connus des dirigeants, conciliables et formulés par des acteurs représentatifs au travers de contrats implicites ou explicites. Ces conditions ne sont que très exceptionnellement réalisées. La dimension socio-politique des relations entre les acteurs ne peut donc être analysée à l'aide de la seule approche contractuelle.

Les théories sociologiques néo-institutionnelles fournissent un cadre pertinent pour analyser les pratiques de publication de rapports environnementaux ou sociaux diffusés auprès de divers parties prenantes.

1.2.2. Reporting sociétal et légitimité symbolique : une lecture institutionnelle.

La diffusion de rapports environnementaux et sociaux est l'un des éléments clés du processus d'institutionnalisation de la responsabilité sociétale de l'entreprise. L'institutionnalisation est un processus d'actions répétées et d'habitudes qui traduisent des conceptions partagées et qui semblent naturelles (Scott, 1992). En ce sens C.Oliver (1991) affirme que un comportement socialement responsable et une éthique minimale ne peuvent se réduire à une stratégie rationnelle pour un résultat financier, mais existent parce qu'il serait impensable de faire autrement ! Il ne s'exerce pas de pression visible (Di Maggio 1988), car les valeurs « institutionnalisées » sont « tenues pour acquises » (Scott, 1992) et la conformité du comportement à ces valeurs, c'est à dire la légitimité, renforce l'institutionnalisation.

1.2.2.1. La légitimité

Suchman (1995) définit la légitimité comme « *l'impression partagée que les actions de l'organisation sont désirables, convenables ou appropriées par rapport au système socialement construit de normes, de valeurs ou de croyances sociales* » (p 572). L'entreprise doit apprendre à paraître selon les critères convenus, ressembler à une organisation rationnelle. La légitimité naît au sein d'un environnement institutionnalisé, c'est à dire un environnement qui impose des exigences sociales et culturelles, qui pousse les entreprises à jouer un rôle déterminé et à maintenir certaines apparences extérieures. La légitimité est symbolique. Dans un environnement institutionnalisé, les organisations légitimes obtiennent un soutien indépendamment de leur valeur intrinsèque, sans évaluation précise : lorsque l'organisation a appris à paraître selon les critères convenus, ses activités réelles peuvent être différentes des apparences, en l'absence de critères pour juger les résultats. (Meyer et Rowan, 1977).

La communication et l'évaluation sociétales, représentées dans ce cadre sont donc le résultat d'actions symboliques tendant à créer une image, une « réputation » qui signale le statut social de l'entreprise dans un contexte d'asymétrie d'information. Les signaux émis par la firme sont relayés par les médias qui forment le jugement des publics et donc influencent en retour les parties prenantes et contribue au processus d'institutionnalisation de la responsabilité sociétale.

La diffusion d'informations sociales ou environnementales a été analysée par les chercheurs en comptabilité comme l'un des moyens pour renforcer la légitimité (Tinker *et al*, 1991 ; Gray *et al*, 1995 ; Neu *et al*, 1998) ou plus précisément de légitimer les actions de l'entreprise. C.K Lindblom (1994) identifie quatre stratégies de diffusion d'informations en vue de légitimer ses actions :

- Eduquer et informer les publics concernés par ses performances et ses activités ,
- Changer la perception de ces publics sans modifier ses décisions,

- Manipuler cette perception en déplaçant l'attention sur des questions moins difficiles à traiter,
- Tenter de changer les attentes des publics.

Dans ce cadre, Savage et Cataldo (1999) analysent la publication volontaire d'informations environnementales comme une stratégie pour maintenir la légitimité de l'entreprise quand elle a identifié les valeurs sociétales, ou pour la défendre, quand elle a identifié ses déficits de légitimité notamment à partir des articles de presse hostiles (Antheaume, 2001). L'importance du discours dans les rapports permet de répondre de façon ambiguë à des demandes contradictoires des parties prenantes (Elsbach, 1994).

L'indétermination sémantique du concept de responsabilité sociétale de l'entreprise et la « capture managériale », selon l'expression de Owen (2000) du concept de « développement durable », les attentes mal définies, mal connues et souvent conflictuelles des parties prenantes situent résolument les stratégies de reddition sociétale dans le domaine des stratégies de légitimation et d'institutionnalisation.

1.2.2.2. Publications des rapports sociétaux et institutionnalisation

C.Oliver (1991) définit trois grands types de stratégies d'institutionnalisation : la conformité totale ou partielle, l'évitement, et la manipulation.

Les stratégies de conformité : en acceptant et en se conformant aux attentes sociales, les organisations vont contribuer à institutionnaliser le champ organisationnel et à construire un « isomorphisme » des entités constituantes. Les sociologues américains Di Maggio et Powell (1983) recensent trois sources de contraintes institutionnelles qui conduisent les organisations à être de plus en plus semblables :

- Les contraintes coercitives imposées par la loi ou la réglementation et assorties de sanctions ;
- Les contraintes normatives qui sont en générales édictées par les milieux professionnels et les acteurs pouvant influencer le champ organisationnel ; la règle et la norme orientent la décision, mais ne contraignent pas : il n'existe pas de sanction précise , mais la conformité apparente aux normes devient indispensable, même si elle n'est pas obligatoire. Ces règles et normes définissent les bases cognitives des producteurs et des utilisateurs de l'information ;
- Les contraintes mimétiques qui vont conduire les organisations à en imiter d'autres, considérées comme pro-actives, et cela d'autant plus que l'environnement est incertain et ambigu.

L'accroissement constaté du nombre de sociétés publiant des rapports environnementaux ou sociaux, en l'absence d'autres contraintes, traduit le fonctionnement du mimétisme. Aucune corrélation n'est établie entre la publication d'un rapport et les performances économiques et sociétales, sinon le fait que l'entreprise démontre sa responsabilité en acceptant de communiquer sur ce sujet et donc, par là même, d'être évaluée comme socialement performante à l'aune « transparence » institutionnalisée comme valeur clé dans le champ organisationnel. La diffusion d'informations sociétales souligne l'aspect auto-référentiel de l'évaluation des performances dans ce domaine. Comme le souligne B.Christophe (2000), il s'agit d'une normalisation par le marché. Les directions ont décidé de publier des rapports environnementaux ou « de développement durable », par mimétisme, sachant bien qu'à partir du moment où certaines entreprises pionnières le faisaient et rencontraient des valeurs dominantes des différents acteurs de la société, elles devaient

adopter des stratégies de conformité. Il faut d'ailleurs remarquer que certains groupes ¹⁴ avaient depuis longtemps un management réel de leurs impacts environnementaux et ne communiquaient pas dessus.

La publication des rapports sociétaux peut donc être analysée comme un processus en cours d'institutionnalisation : Pour Di Maggio et Powell (1983) les contraintes coercitives sont nécessaires pour réguler les actions de groupes ou d'individus ne partageant pas les valeurs dominantes. Le caractère obligatoire de la publication dans certains pays et notamment, en France, dans le cadre de l'article 116 de la loi sur les Nouvelles Régulations Economiques, renforce l'institutionnalisation du processus par une contrainte coercitive pour les entreprises cotées. L'imprécision de certaines dispositions du décret d'application, notamment celles relatives au périmètre à couvrir, et l'absence de sanction pour non publication suppose le jeu des autres contraintes : mimétiques en vue d'un alignement sur les « *best practices* » et sur les lauréats des prix des « meilleurs rapports », normatives pour définir des principes et des règles présidant à l'élaboration des représentations diffusées et constituant les fondements d'une base cognitive dans ce domaine (cf. partie 2). La limite entre démarche volontaire et obligation se déplace au fur et à mesure du processus sans changer fondamentalement les questions méthodologiques de ce type de reddition. Face à des attentes contradictoires des différents groupes sociaux, la réponse de conformité ne peut-être que partielle et symbolique ; elle peut être négociée, différée dans le temps, mais elle doit respecter l'esprit et la forme des attentes sociales.

Les stratégies d'évitement déguisent la non conformité par l'élaboration d'une image de conformité : Meyer et Rowan (1977) soulignent que les règles apparemment rationnelles fonctionnent comme des mythes que les organisations mettent en place pour acquérir ou maintenir leur légitimité ; ils soulignent notamment que les structures formelles, les procédures... ne sont pas liées au fonctionnement réel des organisations, mais remplissent un rôle de mythes rationalisés, destinés à répondre aux attentes de l'environnement institutionnalisé : la publication d'un rapport, indépendamment de son contenu, la référence qui y est faite aux engagements de la direction, la création d'un poste de directeur ou d'un comité en charge du « développement durable » pourraient s'inscrire dans cette démarche de conformité apparente.

Les stratégies de manipulation sont définies par C.Oliver (1991) comme « *une tentative d'influencer ou de contrôler les pressions institutionnelles et les évaluations* » (p 157). Ainsi, la présence active auprès des instances de régulation nationales ou internationales chargées de mettre en place des lignes directrices et normes privées sur le contenu des rapports afin d'éviter des législations plus contraignantes peut être lue comme ressortant de cette démarche.

Les informations diffusées sont interprétées en images d'un réel difficilement connaissable. Les interprétations dépendent des utilisateurs et de leurs connaissances de l'instrumentation qui préside à l'élaboration de l'image. En l'absence de modèle et de règles de représentation définis, la force du symbolique s'impose et le danger d'une manipulation ou d'une information non pertinente est fort. A l'instar des rapports financiers, les rapports sociétaux constituent une source d'informations importantes pour les diverses parties prenantes et pour les agences de notation sociétale. Sans modèle sous-jacent, sans référentiel garantissant une certaine qualité de l'information et sans validation par une tierce partie, l'évaluation des performances est, elle aussi, symbolique.

¹⁴ cf étude Amis de la Terre et ADEME, op.cit.

Même si la diffusion d'information comptable et les choix de politiques comptables sont analysés comme des stratégies de dédouanement des dirigeants à l'égard des actionnaires (Watts et Zimmerman, 1986), ou de légitimation des actions de l'entreprise (Tinker et al, 1991), le modèle et les règles comptables confèrent aux représentations financières produites une valeur et une pertinence qui est largement voire totalement absente des images environnementales et sociales diffusées dans les rapports sociétaux. Lorsque la confiance accordée par les utilisateurs des documents comptables est ébranlée par l'inadéquation ou la partialité des règles, il est suggéré une révision du référentiel en vue de remédier aux insuffisances constatées. Envers des utilisateurs dont les attentes sont relativement bien connues, les stratégies de légitimation et de communication et de reddition ne peuvent donc s'exercer que dans le respect d'un ensemble légal et normatif fort. En comptabilité, cet ensemble de normes et de règles est relativement récent ; il a fait suite à de nombreux scandales financiers de la fin du 19^{ème} siècle (Lemarchand, 1995) ; les déclarations de l'époque sur le peu de pertinence des documents publiés pourraient être rapprochées des critiques actuelles sur les rapports sociétaux (Capron et Quairel, 2003). Le degré de qualité attendue est conditionné par les exigences comptables.

Nous allons donc voir, dans la seconde partie, dans quelle mesure l'expérience de normalisation comptable peut être transposée à une reddition étendue aux domaines environnementaux et sociaux.

2. Vers une « image sociétale fidèle » ? la normalisation du reporting social et environnemental

Les constats et analyses présentés dans la première partie ont mis en évidence les graves insuffisances des rapports publiés actuellement dans les différents domaines de la responsabilité sociétale de l'entreprise, leur caractère de document publicitaire et l'image partielle et partiale qu'ils diffusent. S'il y a un consensus pour que la « transparence » sur les conséquences de ses activités soit la condition première de l'exercice de la responsabilité sociétale de l'entreprise (*Accountability*), alors l'élaboration et la diffusion d'informations dans ces domaines doivent respecter des principes et des règles qui leur assurent crédibilité et confiance. Le parallèle avec la diffusion d'informations comptables et financières a conduit certains acteurs à proposer des démarches de normalisation très largement inspirées de la comptabilité. La *Global Reporting Initiative* (GRI) est à ce jour la plus aboutie. Elle nous servira de support pour tenter d'évaluer les apports et les limites de la fertilisation du champ du reporting sociétal par l'expérience comptable. Après avoir présenté la GRI, ses objectifs et ses acteurs dans un premier point, nous analyserons dans un second point les enjeux et les limites du cadre conceptuel, des contenus proposés et de leur auditabilité ; nous montrerons, dans un dernier point, que les « habits comptables » de GRI ne peuvent constituer une démarche de normalisation des rapports sociétaux.

2.1: Les acteurs de la GRI

A l'instar de la normalisation comptable, l'existence d'un cadre et de règles « généralement acceptées » est l'une des conditions de la confiance entre les différents acteurs ; elle permet une appréciation des performances dans le temps et au sein d'un secteur et elle structure le système interne d'information. Le processus de normalisation engagé par GRI peut être analysé sous l'angle de la légitimité, du consensus et de la compétence technique de ses acteurs.

La GRI est une institution internationale dont la mission est l'établissement et la diffusion de lignes directrices pour la publication des rapports environnementaux et sociaux. Elle est issue d'une initiative lancée en 1997 par une organisation regroupant des ONG

environnementalistes et des grandes entreprises de Boston, le CERES (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*) en partenariat avec le programme des Nations unies pour l'environnement (PNUE). Elle se présente comme une organisation « *multi-stakeholders* » se proposant d'élever la qualité du reporting sociétal « **à un niveau de comparabilité, de rigueur et de vérifiabilité équivalent à celui du reporting financier** »¹⁵. L'adoption de GRI résulte d'une démarche volontaire ; il n'existe actuellement aucune disposition obligeant son application.

L'organisation comprend un conseil d'administration (*Board*) de 16 membres issus des professionnels de la comptabilité et de l'audit, des investisseurs, des entreprises et groupements d'entreprises, et du syndicat AFL-CIO. La répartition géographique du *Board* reste très ancrée dans le monde anglo-saxon. A la recherche d'une plus grande reconnaissance internationale, son siège vient d'être installé à Amsterdam. Un comité technique consultatif (*Technical Advisory Council*) (10 à 15 membres) est chargé de la préparation des normes. Le conseil des parties prenantes (*Stakeholder Council*, 60 membres) est constitué par des représentants élus par les ONG ; il est l'instance de débat et de recommandations sur les lignes directrices mais il est prévu qu'il ne se réunisse que deux fois par an. Ces instances n'ont pas encore effectivement participé à l'élaboration des référentiels publiés en 2000 et en 2002 ; ceux-ci ont été produits par un groupe de pilotage autoproclamé dont les membres étaient ceux du conseil d'administration actuel. La phase de consultation auprès des publics intéressés n'a pas été formalisée ; elle a été suivie d'une phase de test (le projet 2000 a été testé par 31 entreprises multinationales) avant publication. La version d'août 2002 est en cours d'expérimentation auprès d'une centaine d'entreprises multinationales.

La volonté d'apparaître comme une instance de normalisation effectivement internationale, impliquant toutes les parties prenantes, est surtout présente au niveau du discours. En fait, cette initiative privée, très anglo-saxonne, cherche une légitimité internationale avec le partenariat des Nations Unies et la mise en place de ces nouvelles structures.

La présence dans le comité de pilotage de représentants des professionnels de la comptabilité américains et anglais a fortement marqué le référentiel. Il emprunte largement à la normalisation anglo-saxonne, avec un cadre conceptuel inspiré du FASB et de l'IASB, mais il cible l'ensemble des parties prenantes comme utilisateurs des informations produites, et non les seuls investisseurs. Ce cadre conceptuel ne permet pas de résoudre la contradiction entre des besoins d'information très différents des diverses parties prenantes et la pertinence et la clarté requises.

2.2 : Image « équilibrée et raisonnable » versus « image fidèle »

Les lignes directrices de GRI constituent un référentiel très influencé par la normalisation comptable anglo-saxonne, et ses auteurs en reconnaissent les points communs, tout en soulignant les différences. A l'instar des normes FASB, IASB et ASB, GRI définit tout d'abord un cadre conceptuel, puis une description des contenus des documents publiés. Dans un premier point nous analyserons la filiation, mais aussi les spécificités des principes du cadre conceptuel ; dans un second point, nous présenterons les grandes lignes du contenu qui se proposent d'opérationnaliser ces principes.

2.2.1 Un cadre conceptuel sous contrôle apparent des parties prenantes

¹⁵ traduit de l'introduction des lignes directrices GRI (site : www.globalreporting.org)

La structure de la partie B des lignes directrices est consacrée aux principes ; elle emprunte globalement sa structure aux cadres IASB et FASB : elle présente les objectifs, les destinataires , et les qualités requises de l'information publiée (cf tableau 2), qui doivent guider les méthodes d'élaboration du rapport.

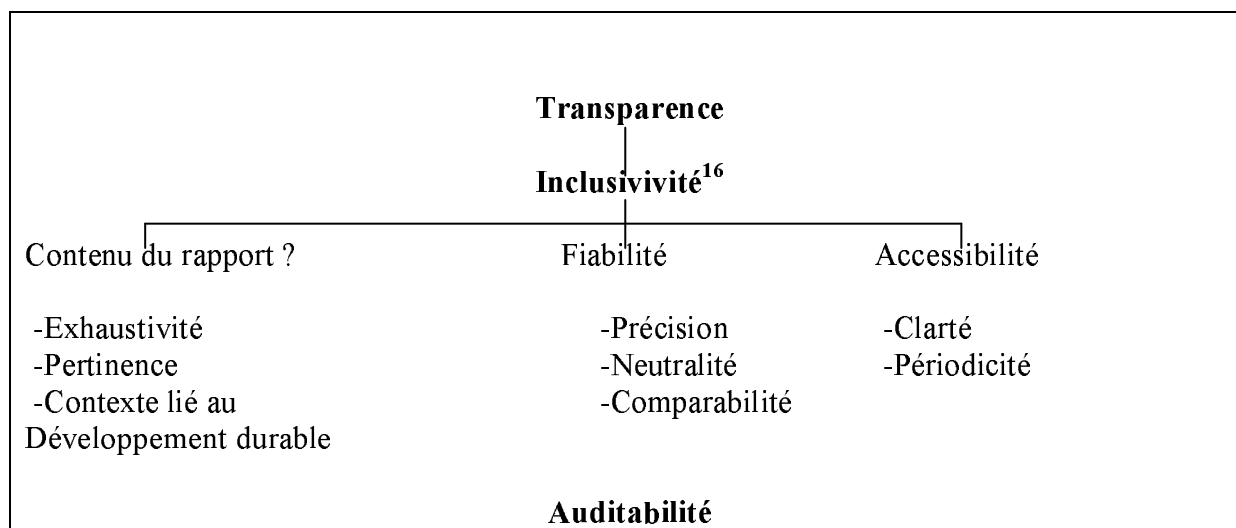


Tableau 2 : Les principes de reporting du cadre conceptuel GRI 2002

Leur dénomination traduit à l'évidence leur filiation comptable. Cependant l'évolution entre le projet publié en juin 2000 et les lignes directrices d'août 2002, se traduit par une séparation plus nette entre les deux approches, une interprétation différente des principes de même nom et l'apparition de principes nouveaux.

L'analyse des principes présentée en annexe 1 appelle plusieurs remarques : les deux « méta-principes » : transparence et inclusivité sont spécifiques au cadre sociétal. Ils conditionnent l'ensemble des lignes directrices mais conduisent à des ambiguïtés ou des contradictions dans leur déclinaison. Ils renvoient à l'interrogation fondamentale sur la fonction du rapport environnemental et social.

Le principe d'inclusivité : J.Richard (2000) pose l'hypothèse que les principes comptables sont fonction des objectifs assignés à la comptabilité et qu'ils sont produits par les modes de gouvernance. La GRI présente un reporting destiné à toutes les parties prenantes. La finalité n'est pas uniquement de rendre des comptes aux acteurs concernés par les décisions de l'entreprise, mais de les impliquer dans les processus d'élaboration du contenu. Le principe d'inclusivité définit les destinataires du rapport comme toutes les parties prenantes que l'entreprise doit identifier et consulter selon des procédures à définir. Le contenu du rapport doit être intelligible pour tous ces acteurs, pertinent c'est à dire utile pour leurs décisions. En apparence, il s'agit donc d'un mode de gouvernance où le pilotage de la performance sociétale se fait au travers un processus interactif de dialogue et où les attentes de toutes les parties prenantes identifiées sont intégrées à la stratégie. La crédibilité du rapport dépend de ce processus. Cette approche consensuelle cache la réalité de la diversité du pouvoir et de la nature des relations entre la firme et ses parties prenantes. Elle intègre peu la hiérarchisation des objectifs et les conflits d'intérêts inéluctables entre les attentes. Fixant un objectif d'image « équilibrée et raisonnable » au contenu d'un rapport unique, elle fait courir à l'exercice plusieurs risques : d'une part, les indicateurs trop nombreux, semblent répondre à toutes les demandes des parties prenantes sur tous les impacts actuels et futurs estimés, mais ils ne

¹⁶Le terme « Inclusiveness » se rapporte à l'intégration des parties prenantes à toutes les étapes du processus de reporting ; la traduction française des lignes directrices GRI (Août 2003) propose de traduire « inclusiveness » par « ouverture » ; le terme « inclusivité » est plus proche des éléments constitutifs du principe.

peuvent répondre à l'exigence de clarté et de pertinence ; comme le souligne Burlaud (1998), trop d'informations nuisent à la transparence. D'autre part, l'objectif « d'équilibre » est irréaliste ; il évite sans doute d'affronter les conflits, mais assure surtout une fonction de légitimation symbolique et non une reddition sur les impacts clés. Le coût d'obtention et de validation d'un tel système d'informations constitue en tout état de cause un frein puissant à la mise en œuvre du principe d'inclusivité.

Le principe de transparence est très ancré culturellement dans le monde anglo-saxon ; il peut venir en contradiction du principe d'inclusivité : nous avons souligné que la surinformation nuit à la lisibilité et la pertinence des documents. Au nom du principe de transparence, les raisons de la non couverture de certains domaines, de l'exclusion de certaines entités du périmètre doivent être exposées ; cela peut permettre de contourner le principe de complétude. Néanmoins, les retombées de ce principe de transparence améliorent fortement la qualité des rapports actuels en obligeant les entreprises à préciser le périmètre couvert et non couvert, les méthodes de recueil des données et les changements de méthodes. Ces informations sont presque toujours absentes actuellement¹⁷.

Le principe d'exhaustivité relatif au périmètre couvert par le rapport et aux impacts dans le temps des activités de l'entreprise est l'un des plus difficiles à mettre en œuvre. Si le périmètre de consolidation comptable n'est pas toujours facile à définir au regard du principe de réalité, ses contours sont encore plus flous pour le reporting environnemental ou social : quand une entreprise exploite un site par délégation, doit-on faire figurer ce site dans le périmètre du reporting ? Où s'arrête la chaîne d'approvisionnement ? Quels sous-traitants intégrer ? Quel est l'impact environnemental à moyen terme d'une activité ?

Le principe de neutralité de l'information publiée et son objectivité sont certes, une illusion. Cependant, le fait de rappeler que l'information diffusée ne s'inscrit pas dans une action de communication (les faiblesses doivent, au même titre que les bonnes pratiques figurer dans le rapport), confère au rapport un statut qui ne doit pas être celui d'une plaquette publicitaire.

On retrouve les contradictions et les difficultés de mise en œuvre des principes comptables amplifiés par l'élargissement leur champ d'application au domaine social ou environnemental et par la multiplication des destinataires.

B.Colasse(2000) affirme qu'il ne peut y avoir de cadre conceptuel comptable universel et atemporel. L'objectif d'universalité des destinataires du rapport constitue un véritable obstacle à la mise en œuvre du cadre conceptuel GRI. Le problème le plus spécifique est celui de l'articulation pertinence-inclusivité.

Le cadre conceptuel qui constitue une source de légitimation pour la normalisation comptable, doit être décliné dans les règles opératoires qui président à la production du rapport. Tous les commentaires et critiques actuellement parus sur GRI portent sur le contenu proposé.

2.2.2. Contenu du rapport : un cadre plus opératoire

Les éléments qui doivent figurer dans le rapport mettent en œuvre, pour les quatre premières sections, essentiellement le principe de complétude, de comparabilité dans le temps et de conformité. Comme dans tous les systèmes standards de management (qualité, environnement), le leadership et d'engagement du dirigeant sont présentés comme la condition première de toute stratégie sociétale.

¹⁷ Etude Terra-Nova (2003) op.cit.

1.	Vision et stratégie et lettre du PDG présentant les conclusions clés du rapport
2.	Les caractéristiques de l'organisation, <ul style="list-style-type: none"> - Activité, effectif, implantation, éléments financiers, et divers éléments, notamment : - L'importance de la sous-traitance - La liste des parties prenantes identifiées, leurs caractéristiques et leurs relations avec l'entreprise - Le périmètre, les changements intervenus dans les méthodes - Les raisons de la non application de certains aspects de GRI - Les politiques d'audit interne sur la qualité des informations
3.	Gouvernance et système de management, les comités d'audit et notamment : <ul style="list-style-type: none"> - Le lien entre rémunération des managers et performances sociétales, - Les méthodes d'identification des parties prenantes , de consultation, les informations générées . - Les codes de conduites, standards, procédures, certifications ...
4	L'index montrant la correspondance entre le contenu du rapport et les items demandés par GRI
5	Les indicateurs de performances (indicateurs clés et additionnels) <ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs de performances intégrés (si possible) - Performances économiques - Performances environnementales - Performances sociales

Tableau 3 : Contenu résumé d'un rapport selon les lignes directrices GRI 2002

Les lignes directrices fournissent une liste importante d'informations à publier dans les trois premières sections. Celles-ci sont de nature à améliorer la qualité des rapports notamment sur la définition d'un périmètre de reporting, sur les méthodes de collecte de l'information, et sur les changements de méthodes ou de périmètre intervenus au cours depuis le dernier rapport. La conformité du contenu du rapport avec le contenu standard doit ressortir de la publication de l'index.

Les indicateurs proposés au point 5 sont de deux types : obligatoires (indicateurs clés) et facultatifs (additionnels). Ils laissent actuellement une très grande latitude notamment dans le domaine social où il s'agit plus de descriptions que d'indicateurs chiffrés. Les protocoles techniques sectoriels sont appelés à rendre ces indicateurs plus précis et à permettre la comparabilité inter-entreprise, ce qui n'est pas encore le cas. La présentation des indicateurs chiffrés doit comprendre les objectifs, une évolution (sur 2 ans au moins) et des programmes d'action.

L'objectif d'une évaluation de la performance globale et intégrée reste actuellement une intention non opératoire. Le domaine le plus avancé (hormis les performances économiques issues du système d'information comptable et financier) est sans aucun doute celui des performances environnementales. Les indicateurs du domaine social sont encore très marqués par la conception anglo-saxonne ; ils ne recoupent que quelques points du bilan social ou des indicateurs à publier en vertu du décret d'application de l'article 116 de la loi NRE (voir annexe 2).

Les difficultés de mise en œuvre rencontrées par les producteurs des rapports, notamment dans les groupes multinationaux, sont liés au système d'informations et aux consolidations nécessaires. Les systèmes d'informations capables d'alimenter les quelques 200 items prévus dans le contenu minima d'un rapport GRI sont à construire. Les responsables affirment qu'ils veillent à la fiabilité des informations chiffrées et qu'ils renoncent à leur publication si les systèmes d'informations sont insuffisants ou si le coût de leur mise en place est trop important¹⁸. Si ces difficultés sont expliquées, au nom du principe de transparence, de telles lacunes n'entachent pas la conformité au référentiel. A ce problème, s'ajoutent les questions soulevées au point 2.2.1 sur l'application du principe d'inclusivité : la vision consensuelle de la réponse à l'ensemble des attentes de l'ensemble des parties

¹⁸ PriceWaterhouseCoopers LLP op. cit.

prenantes risque de multiplier les indicateurs sur certains aspects, de rendre le rapport illisible et de limiter la force du référentiel sur un contenu à géométrie variable. Les producteurs de l'information ont donc une grande latitude pour interpréter les principes dans le contenu et le pouvoir des auditeurs est renforcé en l'absence de règles appliquant les principes (Walton, 2001). L'ambiguïté du référentiel laisse la question de l'audit des rapport largement en suspens.

2.2.3 : L'audit des rapports de développement durable

Les enjeux de la vérification sont fondamentaux pour la crédibilité des reportings sociétaux. Comme pour les informations financières, l'auditabilité des informations publiées est l'un des principes du cadre conceptuel. Cependant, si les lignes directrices de la GRI prévoient une vérification par une tierce partie de l'information diffusée, il reste à définir une norme d'audit mais la GRI ne souhaite pas élaborer ses propres normes de vérification.

L'IFAC travaille sur la refonte de l'ISA 100, « norme d'expression d'assurance modérée » pour l'information non financière¹⁹; quatre points sont étudiés :

- Le niveau de connaissance requis est celui des professionnels de l'audit en matière comptable ; les auditeurs doivent articuler leur travail dans des équipes pluridisciplinaires comprenant des experts du domaine.
- Les critères de qualité de l'information doivent être appropriés à l'expression d'une assurance par l'auditeur ; ils doivent permettre une reconnaissance, une mesure et une présentation de l'information : ces critères principaux sont : pertinence, fiabilité²⁰, objectivité, compréhension et exhaustivité ;
- La planification et la conduite de la mission doivent être comparables à celles de l'audit des états financiers ; l'évaluation du risque et du contrôle interne est aussi importante que dans l'audit financier.
- La forme, la structure et le contenu des rapports d'audit seront des avis circonstanciés sur certaines parties du rapports ; F.Driehuis (2001, p27) souligne que « *l'on s'attend à ce que le professionnel comptable ne soit pas en mesure d'exprimer une opinion sur « l'image fidèle » du rapport dans son ensemble* » ; la raison principale en est l'absence du critère d'exhaustivité ».

Il ne semble pas que le cadre conceptuel de GRI fournisse des critères « appropriés » qui permettent l'expression d'une assurance de pertinence et d'intelligibilité pour l'ensemble des parties prenantes.

La question de l'audit des rapports est reprise par le comité des normes professionnelles de la Compagnie des Commissaires aux Comptes, dans son travail sur la norme professionnelle 5-106 relative à la vérification des informations données dans le rapport de gestion, dans le cadre de l'application de l'article 116 de la loi NRE (cf. annexe 2) et dans l'avis technique sur « l'intervention conventionnelle d'expression d'assurance sur le rapport de développement durable ». Trois niveaux d'assurance sont envisagés selon l'étendue des vérifications et le pourcentage d'erreurs acceptable par rapport au référentiel :

- un niveau d'assurance faible ne portant que sur les procédures et le référentiel
- un niveau d'assurance modérée : la fiabilité par rapport au référentiel est assurée à 20-25% près sur le périmètre audité

¹⁹ Dans le cadre du projet ISAE 2000

²⁰ Pour être fiables, les critères doivent permettre une uniformité dans l'évaluation ou la mesure ou la présentation dans des circonstances analogues à celles où ils sont utilisés par les professionnels comptables .

- un niveau d'assurance raisonnable : le périmètre de vérification est plus large et la fiabilité est assurée à 5% près.

Ces niveaux d'assurance peuvent constituer les étapes d'une amélioration dans la vérification des rapports. L'audit se base sur un référentiel interne ou externe adopté par l'entreprise. L'assurance n'est pertinente que pour un utilisateur identifié.

La difficile mise en œuvre du principe d'inclusivité de GRI soulignée précédemment se trouve confirmée ; la multiplicité des destinataires est contradictoire la pertinence pour un utilisateur précis.

La prudence dont font preuve les auditeurs « comptables » pour s'engager dans l'audit des informations environnementales et sociales publiées traduit bien la distance qui sépare la normalisation des états financiers et l'apparente normalisation des rapports sociétaux. Le chemin semble encore très long pour atteindre une qualité du reporting sociétal « à un niveau de comparabilité, de rigueur et de vérifiabilité équivalent à celui du reporting financier » comme le propose GRI. Mais, ce référentiel ne contient-il pas en lui même la remise en cause de sa prétention normalisatrice ?

2.3. GRI ou les « habits comptables » d'une régulation par le marché

Tous les auteurs ayant travaillé sur les processus de normalisation comptable s'accordent sur le fait que ce processus est « plus qu'un processus technique, c'est un processus politique (Chantiri, 2000, p.24). En nous interrogeant sur la nature de la normalisation du rapport financier, sur la notion de politique comptable et sur les relations entre les informations comptables et le pilotage, nous allons montrer qu'en dépit des apparences, ce référentiel peut difficilement constituer les bases d'une normalisation "comptable", qu'il maintient largement le mode de régulation par le marché de la communication sociétale (Christophe, 2000) et que ses lignes directrices se réfèrent plus à un système de management qu'à un référentiel de reddition.

2.3.1. GRI, n'est pas un dispositif de "normalisation comptable" des rapports sociétaux

La normalisation des états financiers est liée à la valeur de « bien public » (Colasse, 2002) de l'information comptable pour les acteurs de la vie économique. Elle arbitre entre les intérêts des entreprises qui ne souhaitent pas divulguer certaines informations (domaine de la comptabilité de gestion) et le besoin d'informations fiables et comparables des utilisateurs. Si l'on considère que la responsabilité sociétale de l'entreprise s'inscrit dans un contrat social, celle-ci doit rendre des comptes sur ses principaux domaines de responsabilité et dans des formes normalisées contraignantes issues de la réglementation ou d'un dialogue social. Actuellement, les diverses législations qui rendent obligatoire la publication d'un rapport environnemental ou social ne se réfèrent pas à un standard, mais précisent, au mieux, une liste des domaines à couvrir (voir annexe 2 pour le cas français). Les ambiguïtés soulevées au point 2.2 rendent les lignes directrices GRI difficilement applicables techniquement ; elles ne pourraient donc, en l'état, servir de référentiel à une réglementation. Il semble même que cela soit antinomique avec la philosophie de ses promoteurs qui l'affirment très fortement comme une démarche volontaire.

En dehors des investisseurs et du marché financier, la pression des autres parties prenantes est trop faible pour obtenir une généralisation de la publication d'un rapport sociétal respectant des normes minimales de qualité qui assurent à l'information publiée un rôle de régulation sociale. Les attentes à court terme des investisseurs en matière d'informations environnementales ou sociales fiables sont, avant tout, centrées sur la normalisation et la

réglementation comptables. La commission européenne dans une recommandation de 2001²¹ précise comment les aspects environnementaux doivent être comptabilisés et évalués dans les comptes annuels. Ce texte se fonde sur les normes IAS36 (dépréciation d'actif), IAS37 (provisions), et IAS38 (immobilisations incorporelles). La COB demande que les informations environnementales et sociales soient traduites dans le document de référence des sociétés cotées au chapitre des risques, « s'ils sont de nature à avoir une incidence significative sur la situation financière »²².

B.Colasse (2002) montre que les normalisateurs arbitrent entre les informations que les entreprises sont disposées à diffuser, celles que les comptables peuvent produire et celles souhaitées par les utilisateurs en choisissant souvent une intersection entre les trois sous-ensembles ; il affirme qu'il serait utopique de normaliser la production et la diffusion d'informations au niveau souhaité par les utilisateurs. C'est pourtant dans cette logique que s'inscrit GRI avec le principe d'inclusivité²³, qui ôte aux lignes directrices une grande part de leur efficacité.

Le rapport, dans la relation d'agence, a une fonction de justification de l'exercice de la responsabilité sociétale ; les dirigeants doivent rendre des comptes sous une forme normalisée. S'il est dans la logique sociétale que les représentants des parties prenantes interviennent lors de l'élaboration des normes (formellement dans le *Stakeholders Council*), leur intervention, au niveau de chaque entreprise, dans le processus de production du rapport fait sortir l'exercice du champ strict de la normalisation pour le transformer en « publication volontaire ». Cette multiplication des niveaux d'intervention de multiples parties prenantes affaiblit l'aspect contraignant du référentiel et accroît la latitude des dirigeants dans leur politique de communication. La logique de la relation symbolique ou effective avec chaque partie prenante remplace celle d'une responsabilité sociétale.

2.3.2. GRI maintient la régulation par le marché de la « communication sociétale »

La publication volontaire d'informations est un élément de la politique comptable au même titre que le choix des méthodes, la présentation des états financiers, le degré de détail ou d'agrégation des données publiées (Casta, 2000). L'existence d'un référentiel de normalisation des rapports sociétaux pose le problème de la frontière entre publication d'informations normalisées et publications volontaires dans le cadre de la « politique comptable sociétale » de l'entreprise. Or le référentiel GRI, par son cadre conceptuel et l'imprécision de ses règles, n'accroît que très faiblement le champ des publications normalisées.

Nous avons souligné au point 2.2.1 que les principes de transparence et d'inclusivité permettent, d'une part, d'exclure certains domaines du champ du rapport puisqu'il est possible, avec des justifications, de ne pas les renseigner et, d'autre part, reposent sur une multiplicité de publics que mal connus. Ils impliquent une mise en scène des acteurs susceptibles de représenter les parties prenantes qui peut varier au gré des pressions. L'objectif de comparabilité des rapports est donc fortement remis en cause.

La pertinence du rapport, au niveau du groupe, dépend du périmètre choisi et du degré de détail fourni autour d'une moyenne de données issues de contextes différents (exemple : salaire moyen en Europe, émission moyenne de CO2 ...); les choix dépendent de la

²¹ Recommandation 2001/453/CE concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et les rapports annuels des sociétés.

²² Instruction du 11 décembre 2001.

²³ « *Stakeholder views must be incorporated during the process of designing a report... include the choice of indicators, the definition of the organisation's reporting boundaries...* » GRI guidelines Août 2002 p24

« politique comptable » du groupe, des pressions médiatiques. Rien dans les dispositifs actuels de GRI ne permet d'harmoniser la grande disparité de ces pratiques.

Pour les rapports financiers, la séparation entre document financier normalisé et politique comptable est souvent matérialisée par l'existence de deux rapports : un rapport financier détaillé destiné aux analystes et quelques actionnaires avertis, et un document « grand public » de communication sur les activités et principaux chiffres clés. Le rapport « développement durable » version papier a le même statut que ce deuxième document. En outre, les entreprises ont tendance à diffuser un maximum d'informations sociétales sur leur site Internet. Ces pratiques s'inscrivent dans un contexte de communication envers des parties prenantes non précisément identifiées et pour lesquelles la confiance ne peut s'établir que par une normalisation de la qualité de l'information diffusée²⁴, indépendamment du mode d'élaboration du contenu qui reste de l'initiative de l'entreprise.

En conclusion, la démarche GRI normalise à minima et de façon flexible les contenus. Elle laisse la « politique volontaire » de l'entreprise et la pression éventuelle des acteurs configurer l'essentiel du rapport. Le mimétisme et le marché sont clairement les seules contraintes d'adoption de cette démarche volontaire. Même dans le cadre de son application, GRI est plus un encadrement léger d'une politique comptable qu'un véritable dispositif de normalisation.

2.3.3. GRI : standard de reddition ou de management *multi-stakeholders* ?

En suivant l'approche de Gray (2001), il convient de distinguer « *l'accountability* » instrument de management et « *l'accountability* » comptable instrumentalisée par les rapports. En l'absence d'autres modèles de reddition, nous avons vu que tous les acteurs cherchaient à transposer les processus de normalisation du rapport financier aux rapports sociétaux. C'est cependant ignorer que, par l'élargissement des domaines, de l'horizon et des destinataires, l'objet change totalement de nature : si les investisseurs sont les parties prenantes pour lesquelles un reporting financier au niveau du groupe est pertinent et leur permet une décision directe, rares sont les autres groupes de parties prenantes ayant des décisions directes à ce niveau : les syndicats, les consommateurs, les ONG sont peu organisées pour agir effectivement à ce niveau. Force est donc de constater que le reporting sociétal est essentiellement destiné aux investisseurs et qu'il est sans doute appelé à intégrer un rapport financier élargi. La mise en scène et la consultation des autres parties prenantes peut certes intervenir dans un processus d'élaboration de la stratégie du groupe mais la démarche : identification, consultation, diagnostic, dialogue, devient beaucoup plus pertinente au niveau local d'une unité (filiale à l'étranger, établissement...) ; l'insertion de l'unité dans un réseau d'acteurs locaux, dans des contextes juridiques et culturels différents permet alors de mettre en place les dispositifs prévus par GRI, sans doute pour « rendre compte » au niveau local, mais surtout pour mettre en œuvre des processus interactifs d'apprentissage sur le pilotage de la responsabilité sociale de l'unité.

GRI²⁵, au niveau technique, apparaît donc plus comme un référentiel de management que comme un cadre normatif comptable ; il peut donc être rapproché de normes comme ISO

²⁴ Le projet de norme ISO 14063 sur la communication environnementale précise les principes suivants : la communication doit être basée sur les données précises, non mensongère et appropriée à la cible visée ; elle doit être basée sur des données qui doivent pouvoir être expliquées par l'organisme ; les méthodes, hypothèses et limites doivent être expliquées avec un niveau de détail qui autorise sa compréhension par le public visé ; les données doivent être précises, reproductibles, traçables et complètes par rapport à l'objectif de la communication. (document X30U 205, du groupe ISO/TC 207 AFNOR)

²⁵ En novembre 2002, Le CERES lance un projet aux USA pour élaborer un référentiel de reporting au niveau local : Facility Level Sustainability Reporting Framework, compatible avec GRI (www.facilityreporting.org)

9004 ou SD21000²⁶. Il repose sur un apprentissage de la dynamique relationnelle avec les parties prenantes.

Les apprentissages locaux enrichissent les bases de connaissances pour les reportings internes au sein des systèmes de management du groupe. Une enquête menée (Capron et Quairel, 2001) auprès des entreprises publiant un rapport environnemental ou de « développement durable » montre que la publication du rapport ou l'obligation d'en publier un, est l'occasion de créer, de développer ou d'améliorer et d'enrichir leur système d'informations sociétales internes.

Le reporting environnemental et social dispose d'une instrumentation technique relativement embryonnaire et en cours d'élaboration. Le cadre de la GRI se veut consensuel et flexible. Il traduit ainsi les incertitudes sur les outils mais la volonté d'apprentissage. La normalisation suppose un niveau de maîtrise technique qui n'est sans doute pas atteint actuellement dans le domaine de la reddition sociétale. La seule base cognitive relative aux rapports sociétaux est constituée de l'observation des bonnes pratiques existantes. Le recours à une démarche d'apprentissage se justifie donc pleinement. La question est alors de s'interroger sur l'emprunt des « habits de la normalisation comptable ».

Une lecture politique du processus de normalisation en matière de reporting environnemental et social peut conduire, en transposant la vision radicale de la normalisation comptable, à considérer la normalisation privée comme un moyen construit pour éviter l'intervention publique (Willmott, 1984)²⁷. Majoritairement, les entreprises, en France ou en Europe, mettent en avant la nature volontaire de la reddition sociétale et leur opposition à toute réglementation²⁸. Dans ses propositions relatives à l'élaboration des rapports, la commission reconnaît les lignes directrices GRI comme « *un bon exemple d'orientations, susceptibles de servir de base à un consensus ... sur le type d'informations à révéler, la présentation des rapports, les indicateurs utilisés et la fiabilité de la procédure d'évaluation et d'audit.* » (p.16). La force rhétorique de GRI au niveau international est très importante. Elle donne sens à l'illusion de l'existence d'une normalisation des rapports sociétaux ; elle se présente comme la référence la plus crédible et la plus sérieuse au niveau international.

Conclusion

La transposition des cadres théoriques d'analyse de la comptabilité traditionnelle au reporting sociétal fournit une lecture riche des pratiques de diffusion d'informations environnementales et sociales, comme processus d'exercice de la responsabilité de la firme dans la société représentée par ses relations avec ses parties prenantes, comme support de justification ou de dédouanement des dirigeants dans une approche de la gouvernance d'entreprise élargie, comme document de communication symbolique et de construction de légitimité dans un contexte d'institutionnalisation de la responsabilité sociale de l'entreprise.

L'analyse, à l'aide des démarches de normalisation comptable, des propositions actuelles du référentiel GRI, en vue de d'obtenir le même degré de fiabilité et de confiance que celui des rapports financiers, nous a permis d'évaluer la distance entre rapport financier et l'objet « rapport sociétal » au niveau de la nature et des sources des informations traitées, des destinataires et de l'état des connaissances mobilisées. Grâce à l'héritage comptable, GRI propose de réelles avancées sur un certain nombre de points de contenu (description du

²⁶ SD21000 est un projet initié par l'AFNOR en 2002 pour intégrer divers référentiels de management dont ISO 9004 et la série des ISO 14000 dans fascicule de documentation « Guide pour prise en compte des enjeux du développement durable dans la stratégie et le management de l'entreprise ». La publication de ce guide en mai 2003 (ref. X30-21) sera accompagnée d'une diffusion au niveau international.

²⁷ Cité par Rouba Chantiri (2001)

²⁸ Communication de la Commission des Communautés Européenne, juillet 2002

périmètre, permanence des méthodes, comparabilité dans le temps des données...). Mais nous avons souligné que certains principes de son cadre conceptuel la rendaient difficilement applicable et ne permettaient donc pas de la considérer comme un référentiel solide de reporting. Cette analyse devrait être complétée par des recherches empiriques sur les difficultés de mise en œuvre, les apports et les limites de ce dispositif à la qualité des rapports publiés.

Les insuffisances techniques n'ont en rien, jusqu'à présent, freiné l'institutionnalisation de GRI au niveau international. Une « normalisation flexible » conforte la lecture symbolique de la responsabilité sociale.

Doit-on renoncer aux outils comptables pour penser le problème de la diffusion et de l'audit des informations sociétales dans l'exercice de la responsabilité de l'entreprise? Gray (2001) réaffirme clairement la nature du reporting sociétal comme support de *l'accountability* au sens du modèle comptable traditionnel. Il note que les auditeurs sont les mieux placés pour juger la vulnérabilité de l'organisation en liaison avec les risques encourus dans ces domaines, et que leur formation, contrairement à ce que l'on pourrait penser, leur confère des aptitudes à apprécier, même dans les domaines non financiers, la matérialité des preuves, la qualité du système d'informations. Les comptables semblent donc avoir pleinement leur rôle à jouer dans l'exercice de la responsabilité sociale des entreprises. Leurs compétences devraient progressivement enrichir la base cognitive indispensable à la dimension technique de toute normalisation. Un consensus existe sur la nécessité d'un standard de reporting sociétal mais, comme pour le reporting comptable et financier, les enjeux liés à la maîtrise du processus de normalisation sont très importants et la légitimité de ses acteurs reste très largement en débat.

ANNEXE 1 : LES ADAPTATIONS DU CADRE CONCEPTUEL COMPTABLE

	IASB ou FASB	GRI	
Objectif	Image fidèle	Image équilibrée et raisonnable	Evolution entre la version 2000 et 2002 de GRI L'équilibre doit s'établir entre les différents domaines couverts : économique, environnemental et social : une image raisonnablement fidèle puisque transparente !!!! A l'instar des principes IASB, l'équilibre doit s'établir entre tous les principes en cas de conflit
Destinataires	Orientée investisseurs	Résolument orienté multiparties-prenantes	Ce point est dominant dans l'énoncé de tous les principes et méthodes
Champ d'observation	Exhaustivité sur les domaines définis dans les états financiers Entité : périmètre Découpage du temps et rattachement	« <i>completeness</i> » : l'exhaustivité du rapport concerne : - le périmètre (<i>Boundary</i>) -les domaines (<i>Scope</i>) -le découpage du temps et rattachement (<i>temporal</i>)	Le périmètre est en liaison avec les impacts économiques, environnementaux et sociaux des activités de l'organisation ; il va au delà du périmètre de consolidation financière basé sur le « contrôle » <i>Il doit être clairement défini</i> Les domaines doivent couvrir l'ensemble des aspects de la RSE (triple bottom line) ; les points forts, mais aussi les points faibles doivent être présentés Rattachement des événements à la période du rapport, mais les impacts à long terme , s'ils sont prévisibles, doivent être présentés ; bien que ne figurant plus explicitement dans la version 2002, l'estimation de ces impacts doit respecter le principe de prudence.
Qualité de l'information	Pertinence	Pertinence	L'utilité pour la prise de décision des utilisateurs est d'autant plus difficile à évaluer que ceux ci sont très nombreux et avec des besoins différents ; l'utilité doit être définie et validée par un processus de consultation des parties prenantes : il faut répondre à ces besoins de manière « neutre et équilibrée » !!!!!Le principe de l'importance relative qui figurait dans le projet 2000 a été supprimé dans la version 2002. ; le « coût raisonnable » de l'obtention de l'information n'est pas évoqué.
	Fiabilité : Neutralité Représentation fidèle	Fiabilité : Neutralité Exactitude , précision (<i>Accuracy</i>)	Le rapport doit dans les domaines et la présentation des documents (graphiques ...) être neutre et éviter les biais ; les deux cadres conceptuels comptables et sociétal se réfère au même paradigme de l'objectivité de la représentation !!!! Cette qualité est surtout soulignée pour les informations qualitatives ; elle concerne le degré de détail ou d'agrégation des données ; elle se réfère également à <i>l'information fournie sur les méthodes de recueil et de traitement des données</i>
	Intelligibilité	Intelligibilité (<i>Clarity</i>)	Cela dépend des utilisateurs visés et de leur niveau de connaissance du domaine ; le pré-supposé d'un niveau de connaissance normale est applicable pour chaque type de partie prenante mais comme chaque domaine est différent, l'objectif d'être clair pour un « maximum » d'utilisateurs suppose des évaluations auprès des destinataires !!! Un lexique expliquant les principaux termes est requis en fonction de ce principe.

	Périodicité	Périodicité (<i>Timeliness</i>)	Les publications doivent être régulières dans le temps, au moins une fois par an , à la même date avec des mises à jour éventuelles en temps réel ce qui n'empêche pas des synthèses périodiques.
	Comparabilité	Comparabilité	C'est l'un des objectifs majeurs annoncé du reporting sociétal . Les évolutions dans le temps sont la base minimale d'un reporting GRI. Cela suppose la publication des données sur deux ans minimum, et la permanence des méthodes (<i>avec toute précisions sur les changements éventuels</i>) : même périmètre, contenu ... l'objectif est également un benchmark interne ou externe .
	Vérifiabilité	Vérifiabilité (<i>Auditability</i>)	L'auditabilité du reporting sociétal renvoie à la qualité du système d'information et à la possibilité pour un auditeur externe de donner l'assurance que les principes sont respectés. C'est l'une des justifications de l'existence de normes.
Conformité aux normes	Régularité	Conformité : <i>Accordance conditions</i>	Ces conditions ne figurent pas dans les principes ; l'application des lignes directrices est volontaire ; mais le l'auto-déclaration de conformité au GRI doit respecter les conditions suivantes : respect des principes, d'un certain nombre de thèmes , <i>explication des raisons pour lesquelles les autres domaines ne sont pas couverts</i> , et un document signé du PDG attestant la conformité avec GRI et le fait que le rapport fournit une image équilibrée et raisonnable » des performances économiques, environnementales et sociales. En ce qui concerne les indicateurs, lorsqu'il existe un protocole technique, celui-ci doit être respecté pour sa détermination.

LE CADRE SPECIFIQUE AU REPORTING SOCIETAL

Méta principes		La transparence	<p>Mot clé de tout le discours de la responsabilité sociétale et de l'<i>Accountability</i> et condition de la confiance . selon GRI elle « transcende » l'ensemble du cadre conceptuel ...elle se traduit dans la mise en œuvre de tous les principes ; exemples :</p> <p><i>Le périmètre doit être clairement défini</i></p> <p><i>les points forts, mais aussi les points faibles de chaque domaine doivent être présentés</i></p> <p><i>L'information doit être fournie sur les méthodes de recueil et de traitement des données</i></p> <p><i>Les changement de périmètre et de méthodes doivent être expliqués ; lorsqu'il y a un protocole technique, il doit être respecté ; sinon on doit justifier pourquoi et expliquer la méthode de calcul.</i></p> <p><i>Les graphiques ne doivent pas se substituer aux données et être clairement documentés....</i></p> <p>Problème : la confidentialité !!!!</p>
		Inclusivité « <i>Inclusiveness</i> »	<p>La participation des parties prenantes à l'élaboration du contenu du rapport domine tous les autres principes du cadre conceptuel ; toutes les parties prenantes, et non les seuls investisseurs, sont les destinataires et les utilisateurs du rapport qui est destiné à les informer mais aussi à les aider dans leur décision ; leur besoins sont différents, divers, et mal connus ; le seul moyen est de mettre au point une démarche interactive de consultation et d'élaboration du contenu qui en permette une amélioration continue et améliore sa crédibilité.</p> <p>Le principe d'exhaustivité (relatif aux domaines et aux périmètres), de pertinence, d'intelligibilité notamment font clairement référence au rôle des parties prenantes.</p> <p>En conséquence, le rapport doit présenter la liste des parties prenantes identifiées et retenues par l'organisation, leurs caractéristiques et les modalités de consultation et de dialogue. La hiérarchisation des parties prenantes doit être justifiée.</p>
Pour améliorer l'intelligibilité et la pertinence		Le contexte économique environnemental et social de l'activité de l'entreprise (<i>Sustainability Context</i>)	<p>Le contexte de l'activité est indispensable pour interpréter les performances publiées ; le développement durable n'est pas uniquement celui de l'entreprise mais celui de la planète. La référence à un niveau macro est indispensable .</p>

ANNEXE 2 : ARTICLE 116 DE LA LOI NRE ET PRINCIPALES DISPOSITIONS DE DECRET D'APPLICATION

En France, les sociétés sont tenues, depuis la loi NRE (article 116 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques), **de préciser dans leur rapport de gestion annuel "la manière dont (elles) prennent en compte les conséquences sociales et environnementales de leur activité"**.

Ces dispositions, qui **ne s'appliquent qu'aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé**, et **prennent effet à compter de la publication du rapport annuel portant sur l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2002**, ont été précisées dans le décret d'application spécifique (décret n° 2002-221 du 20 février 2002 pris pour l'application de l'article L. 225-102-1 du Code de commerce et modifiant le décret no 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, publié le 21 février 2002).

Politique sociale
Effectif total et embauche
Informations relatives aux plans de réduction des effectifs, et de sauvegarde de l'emploi , efforts de reclassement, réembauches
Organisation du temps de travail, durée de celui-ci, absentéisme
Rémunérations et évolution, charges sociales, égalité professionnelle entre les hommes et les femmes
Relations professionnelles et bilan des accords collectifs
Conditions d'hygiène et sécurité
Formation
Emploi et insertion des travailleurs handicapés
Œuvres sociales
Importance de la sous-traitance
Prise en compte de l'impact territorial de ses activités en matière d'emploi et de développement régional
Description des relations entretenues avec les associations de réinsertion, de consommateurs, de défense de l'environnement
Importance de la sous-traitance et la façon dont la société promeut auprès de ses sous traitants et la manière dont elle s'assure du respect par ses filiales du respect des conventions de l'OIT
Prise en compte par les filiales étrangères de l'impact de leurs activités sur le développement régional et les populations locales

Politique environnementale
Consommation de ressources en eau, matières premières, énergie et mesures prises pour recourir aux énergies nouvelles, pour maîtriser les rejets dans l'eau et dans l'air, atténuer les nuisances olfactives et sonores à partir d'une liste qui sera établie par arrêté des ministres de l'environnement, de l'industrie
Mesures prises pour limiter les atteintes aux équilibres biologiques , aux milieux naturels, aux espèces animales et végétales
Démarches d'évaluation ou de certification entreprises en matière d'environnement
Mesures prises pour assurer la conformité aux dispositions législatives et réglementaires applicables en matière environnementale
Dépenses engagées pour prévenir les conséquences de l'activité de la société sur l'environnement
Existence de services internes de gestion et formation à l'environnement et organisation mise en place pour faire face aux accidents de pollution
Montant des provisions et garanties pour risques en matière d'environnement
Indemnités versées au cours de l'exercice en exécution d'une décision judiciaire en matière d'environnement sauf si cette information est de nature à causer un préjudice sérieux à la société dans un litige en cours
Tous les éléments sur les objectifs que la société assigne à ses filiales à l'étranger sur les 1° à 6°

BIBLIOGRAPHIE

ADEME et Les Amis de la Terre (2001), *Pour l'élaboration d'un rapport intégrant environnement et économie*.

Antheaume N. Marcenac P. (1999), « Les rapports environnement, un phénomène de fond qui concerne la profession comptable », *Revue Française de Comptabilité*, N°313. p11-23.

Antheaume N. (2001), "La diffusion volontaire d'informations environnementales : cas de la Cogema", *Actes du XXIIème congrès de l'AFC*, (CDRom).

Barnard C. (1938), *Functions of the Executive*, Cambridge, MA : Harvard University Press.

Bailey D., Harte G., Sugden R. (2000), « Corporate disclosure and the deregulation of international investment », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol.13, N°2, p.197-218.

Berle A.A. et Means G.G. (1932), *The Modern Corporation and Private Property*, Macmillan, New York.

Capron M. (2000), "Comptabilité sociale et sociétale", in Colasse B. (ed), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 407-419.

Capron M., Quairel F. (2002), « Les dynamiques relationnelles entre la firme et ses parties prenantes », *Cahiers de recherche ERGO-CREFIGE N° 0201-0202-2023*.

Capron M., Quairel F. (2003), « Le reporting sociétal : limites et enjeux de la proposition de normalisation internationale Global Reporting Initiative », *Actes du XXIVème congrès de l'AFC*, (CDRom).

Casta J.F. (2000), "Politique comptable des entreprises", in Colasse B. (ed), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 961-975.

Chantiri R. (2000), « Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables : une étude comparée des processus français et britanniques », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine.

Caroll A.B. (1979), "A Three Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance", *Academy of Management Review*, Vol. 4, N°4, p 497-505.

Charreaux G. (2000), "Gouvernement d'entreprise et comptabilité", in Colasse B. (ed), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 743-756.

Christophe B. et al (1996), *Le rapport Environnement*, Ordre des Experts Comptables.

Christophe B. (2000), « Brève histoire du rapport environnement, ou comment s'installe la norme », *Revue Française de Comptabilité*, N°324, p 61-67.

Commission des Communautés Européennes (2001), *Livre vert : Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises*.

Commission des Communautés Européennes (2002), *Communication concernant la responsabilité sociale des entreprises, une contribution des entreprises au développement durable*.

Colasse B. (2000), "Cadres comptables conceptuels", in Colasse B. (ed), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 93-104.

Colasse B. (2001), *Comptabilité Générale (7^{ème} édition)*, Economica.

Damak-Ayadi S., Pesqueux Y.(2003), « La théorie des parties prenantes en perspective », *Journée AIMS, CDRom*.

Depoers F. (1999), *Contribution à l'analyse des déterminants de l'offre volontaire d'information des sociétés cotées*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine.

Di Maggio P.J. (1988), "Interest and agency in institutional theory", in L.G. Zucker (ed), *Institutional patterns and organizations : culture and environment* : 3-21, Cambridge, M.A. Ballinger.

Di Maggio P.J., Powell W.W. (1983), « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, N°48 , p.147-160.

Donaldson T., Preston L.E.(1995), "The stakeholder theory of the corporation : concepts, evidence and implications", *Academy of Management Review*, Vol. 20, N°1, p. 65-91.

Driehuis F. (2001), "Le témoignage des Pays-Bas : Présentation de l'information et d'expression d'une assurance", *Les Cahiers de l'Audit*, N°12, p. 21-28.

Elkington J. (1997), *Cannibals with Forks : The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone Publishing, Oxford.

Elsbach K.D. (1994), « Managing legitimacy in the California cattle industry : the construction and effectiveness of the verbal accounts », *Administrative Science Quarterly*, Vol. 39, N°1, p. 57-89.

Evraert S. (2000), "Confiance et comptabilité" in Colasse B. (ed), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, p. 461-471.

Freeman R.E. (1984), *Strategic Management : a stakeholder approach*, Marshall, M.A.Pitman.

Friedman M. (1970), "The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits" , *New York Times Magazine*, 13 septembre.

Global Reporting Initiative : Lignes directrices 2000 et 2002 ; www.globalreporting.org

Granovetter M. (1985), "Economic action and social structure : the problem of embeddedness", *American Journal of sociology*, novembre, p 481-510 , traduit in *Le Marché Autrement : Essais de Marc Granovetter*, (2000), Editions Desclee de Brouwer

Gendron C. (2000), « Enjeux sociaux et représentation de l'entreprise », *Revue du MAUSS*, N°15, p.320-326.

Gray R.H., Kouhy R., Lavers S.(1995), « Corporate social and environmental reporting : a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, N°2, p. 47-77.

Gray R.H., Owen D.L, Adams C. (1996), *Accounting and Accountability : Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, London, Prentice-Hall.

Gray R.H. (2001), " Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation : a review and comment", *International Journal of Auditing*, Vol.4, N°3, p247-268.

Guthrie J.E, Parker L.D. (1989), "Corporate Social Reporting : a rebuttal of legitimacy theory", *Accounting and Business Research*, Vol.19, p.343-352.

Hill C.W.L., Jones T.M. (1992), "Stakeholder-Agency Theory", *Journal of Management studies*, Vol. 29, N°2, p.131-155.

Hooghiemstra R. (2000), "Corporate communication and impression management – new perspectives why the companies engage in corporate social reporting", *Journal of Business Ethics*, N°27, p55-68.

Lemarchand Y. (1995), « 1880-1914, l'échec de l'unification des bilans. Le rendez vous manqué de la normalisation », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 1, vol.1, p7-24.

Lindblom C.K (1994), « The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure », paper presented at Critical Perspectives on Accounting Conference, New York , NY.

Meyer J.W., Rowan B. (1991), "Institutionalized Organizations : Formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol.83, N°2, p.340-363.

Mitchell.R.K, Wood. J.D, Agle. B.R. (1997) : "Towards a theory of stakeholder identification and salience : defining the principle of who and what really counts", *Academy of Management Review*, Vol. 22, N°4, p. 853-887

Neimark M.K. (1992), *The Hidden Dimensions of Annual Reports*, Markus Wiener, New York NY.

Neu D., Warsame H, Pedwell K. (1998), « Managing public impressions : environmental disclosures in annual reports », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, N°3, p. 265-282.

Oliver C. (1991), « Strategic responses to institutional processes », *Academy of management review*, Vol. 16, N°1, p.145-179.

Owen D.L. et alii (2000), “ The new social audits : accountability, managerial capture or agenda of social champions ?”, *The European Accounting Review*, Vol. 9, N°1, p. 81-98.

Oxibar B. (2002), « Etude de la publication d'informations sociétales par les grands groupes : une revue de littérature », *Communication au 23^{ème} Congrès de l'AFC, Toulouse, Actes CDRom*.

Pellé-Culpin I. (1998), *Du paradoxe de la diffusion d'information environnementale par les entreprises européennes*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine.

Pfeffer J., Salancik G.R. (1978), *The External Control of the Organizations*, New York : Harpers and Row.

Richard J., Collette C. (2000), *Comptabilité Générale*, Dunod

Roberts C.B. (1992), “Determinants of corporate social responsibility disclosure”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, N°6, p. 595-612.

Savage A., Cataldo A.J. (1998), “A Multi-case Investigation of environmental Legitimation in Annual Reports”, Research paper.

Scott W.R. (1992), *Organizations : Rational, Natural and Open Systems*, 3rd Edition, Prentice Hall.

Suchman M.C. (1995), « Managing legitimacy : strategic and institutional approaches », *Academy of Management Review*, Vol. 20, N°3, p.571-610.

Tinker A.M., Lehman C., Neimark M. (1991), « Corporate social reporting : falling down the hole in the middle of the road », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, N°1, p. 28-54.

Walton P.(2001), *Comptabilités anglo-saxonnes*, Coll. Repères, La découverte.

Watts R., Zimmerman J.L. (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.

Willmott H. (1984), “Accounting regulation: an alternative perspective : a comment”, *Journal of Business Finance and Accounting*, vol.5, N°2, p 585-591.

Weick K.E. (1969), *The Social Psychology of Organizing*, Reading, M.A.: Addison-Wesley.